

**PROCESSO** - A. I. Nº 269352.0020/11-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0001-03/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/12/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Notas fiscais juntadas com a defesa e em atendimento a diligência, comprovaram que parte dos valores exigidos das aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, eram contempladas com convênios ou protocolos e os valores do imposto já tinha sido retido pelo remetente. Refeitos os cálculos o que implicou na redução do débito. Mantida a Decisão. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Diligência fiscal comprova que foi excluído da base de cálculo os valores do PIS e da COFINS sobre o valor das operações de transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, operação que não há incidência daquelas contribuições. Refeitos os demonstrativos originais, o que resultou na redução do débito. Reformada a Decisão de Procedente para Procedente em parte a infração 1. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, em razão da desoneração de parte dos valores exigidos na infração 1, na Decisão proferida, através do Acórdão nº 0001-03/14, conforme disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA e de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo relativo à infração 5, julgada Procedente, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 30/09/11 exige ICMS no valor de R\$6.881.500,93, acrescido das multas de 60%, 70% e 100%, em decorrência de cinco infrações, sendo que as infrações objeto dos Recursos interpostos acusam:

*1. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas na substituição tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS/97, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$3.491.563,71. Multa de 60%.*

*5. Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo abaixo do valor da entrada mais recente. Valor do débito: R\$1.577.201,71. Multa de 60%.*

No tocante a estas infrações, a 3ª JJF, inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade sob alegação de que não há demonstração quanto à apuração do imposto, ressaltando que foi determinada a realização de diligências, com refazimento dos cálculos, acatando as comprovações apresentadas nas razões de defesa, fornecida cópias ao defendente e concedido prazo para a sua manifestação.

Concluiu que o PAF está revestido das formalidades legais, não se encontrando motivos elencado no art. 18, I a IV do RPAF/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, apreciou que com relação à infração 1 trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação (2009 e 2010), nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, que não há retenção do imposto pelo remetente, e cabia ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Em seguida que:

*O defendente alegou que foram incluídas no levantamento fiscal notas fiscais em que houve recolhimento do ICMS-ST pelo fornecedor, por se tratarem de operações previstas em Convênio ou Protocolo, por isso não se encontram sujeitas aos recolhimentos do ICMS por antecipação.*

*Os cálculos foram refeitos pelos autuantes, em duas oportunidades, acatando as alegações defensivas. Na primeira revisão, o débito referente a esta infração ficou reduzido em R\$438.132,00, conforme demonstrativo laborado à fl. 561 do PAF, restando uma diferença a recolher de ICMS nesta infração no valor de R\$ 123.379,93, haja vista que o débito total da Infração é de R\$ 3.491.563,71.*

*Em atendimento à diligência encaminhada por esta JJF os autuantes informaram que foram excluídas todas as notas fiscais apresentadas pelo autuado que comprovam a retenção do imposto, gerando um novo demonstrativo de débito elaborado à fl. 1555, sendo produzidos novos relatórios para embasamento dos valores apurados, após as exclusões efetuadas, conforme CD-R à fl. 1554, reduzindo-se o débito para R\$3.001.758,99.*

*Na manifestação apresentada após o refazimento dos cálculos, o defendente não acatou os novos valores apurados pelos autuantes, considerando que pelos novos cálculos ainda restava um valor a pagar de R\$71.707,21. Entretanto, apresentou requerimento renunciando ao direito de discutir administrativa e judicialmente o crédito tributário decorrente da parcela remanescente desta infração 01, no mencionado valor de R\$71.707,21, e as infrações 02, 03 e 04, informando que aceitou os termos da transação prevista na Lei nº 12.903/2013.*

*Observe que foram produzidos novos relatórios para embasamento dos valores apurados, após as exclusões efetuadas, conforme CD-R à fl. 1554, reduzindo-se o débito para R\$3.001.758,99, conforme demonstrativo de débito à fl. 1555, cujo resultado foi objeto de recolhimento efetuado pelo contribuinte, em relação ao débito remanescente. Acato os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes e concluo pela subsistência parcial deste item do presente Auto de Infração, de acordo com os valores apurados à fl. 1555 do PAF.*

...

*Infração 05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo abaixo do valor da entrada mais recente.*

*O defendente alegou que a apuração de recolhimento efetuado a menos se deve a suposta desobediência à metodologia de cálculo prevista no art. 56, inciso V, alínea "a" do RICMS/BA, o qual regulamenta o valor a ser utilizado na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação. Transcreve o mencionado dispositivo e aponta a diferença existente entre a metodologia adotada pelo impugnante e pela fiscalização, citando exemplos relacionados à parcela do PIS e COFINS, dizendo que é incontroverso que uma transferência de mercadorias entre filiais não configura fato gerador do PIS e da COFINS, por não representar ingresso de receita.*

*Na informação fiscal às fls. 559 a 567 dos autos os autuantes informaram que PIS/COFINS, por ter como fato gerador e base de cálculo as receitas operacionais e não-operacionais, incidindo principalmente sobre o faturamento, não têm incidência direta na composição do preço dos produtos elencados numa nota fiscal, não tendo assim interferência na Infração 05. Informam que está sendo computado nesta Infração 05 é o valor da entrada mais recente em relação às suas saídas subsequentes para fora do Estado, de forma a se verificar se estas últimas estão sendo feitas com valor equivalente às primeiras.*

*Em nova manifestação, o autuado alega que na impugnação foi demonstrado que a diferença existente entre a base de cálculo considerada pela empresa e aquela considerada pelo autuante se justifica pela não inclusão do PIS e da COFINS no valor das mercadorias que serão remetidas para outros estabelecimentos, salientando que PIS e COFINS não são devidos nas transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*De acordo como o § 7º, inciso I do art.17 da Lei 7.014/96, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.*

*O regime jurídico do ICMS constante no art. 155 da Constituição Federal, estabelece que o ICMS é um imposto não cumulativo, e por isso, deve-se compensar o que for devido em relação às operações de saídas de mercadorias e prestações de serviços com as entradas ou aquisições de mercadorias e serviços tomados. Dessa forma, se a transferência de mercadoria for efetuada a preço inferior ao da entrada o crédito fiscal será superior ao débito, sem qualquer comercialização da mercadoria, resultando acúmulo indevido de crédito*

fiscal.

*O posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.*

*Vale salientar, que foi editada, recentemente, a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

*Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Observe que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.*

*Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.*

*Concluo pela subsistência desta infração, que a exigência fiscal está amparada na legislação, e o autuado apenas negou o cometimento da irregularidade, e não apresentou qualquer elemento capaz de elidir a autuação.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

A 3ª JF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, ao teor do disposto no art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 1653 a 1665), tendo inicialmente recorrido sobre as infrações, ressaltou que com relação à infração 1, do valor exigido de R\$3.491.563,71 recolheu o valor de R\$2.930.051,78 que reconheceu como devido e após a realização de diligência fiscal, a JF julgou Procedente em Parte, reduzindo para o valor de R\$3.001.758,99.

Informa que aproveitando os benefícios instituídos pela Lei nº 12.903/13 recolheu a diferença devida de R\$71.707,21.

Ressalta que das aproximadas 700 notas fiscais que compuseram o levantamento fiscal, juntou 112 delas com a impugnação, para comprovar que partes dos valores exigidos, foram recolhidos em razão de Convênios e Protocolos de ICM (Protocolos ICMS 21/91; 16/91), sendo que em alguns casos o fornecedor não indicou esta informação no campo de dados adicionais das notas fiscais.

Pelo exposto, requer que seja mantida a Decisão da primeira instância quanto à desoneração do valor de R\$489.804,72.

Relativamente à infração 5, observa que na Decisão proferida pela JF, foi apreciado que prevalece entendimento no âmbito da SEFAZ/BA, que nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, o remetente não deve computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recentes, conforme orientação contida na IN 52/13.

Diz que os demonstrativos que dão suporte a esta infração, acusa débitos realizados, em desacordo com o que determina o art. 56, V, ‘a’, do RICMS/97, mas que a diferença apontada se deve a metodologia de cálculo apurado por ele e pela fiscalização.

Afirma que, tomando por exemplo a Nota Fiscal nº 20.631, juntada com a defesa, e valor da entrada mais recente indicada no Anexo VI do AI, relativo ao produto Marg. Soja Crem, com valor total de R\$5.367,60 correspondente a 3.360 unidades, representa valor unitário de R\$1,60, distribuído em valor unitário de entrada de R\$1,26, PIS de R\$0,19 e COFINS de R\$0,15.

Argumenta que na Nota Fiscal nº 58.003 relativa a transferência do mesmo produto, foi feita por

R\$1,43 que corresponde ao valor de R\$1,26 integrado a alíquota interestadual de 12% resultou em base de cálculo de R\$1,43. E como se trata de operações de transferências, afirmou que por o PIS e a COFINS se tratar de contribuições que incidem sobre operações de vendas de mercadorias, em se tratando de operações de transferências entre estabelecimentos e filiais, “*não configura fato gerador do PIS e da COFINS*”, por não representar ingresso de receita.

Alega que não sendo devido o PIS e COFINS sobre as operações de transferências, a metodologia aplicada pela fiscalização está incorreta.

Ressalta que o Pronunciamento Técnico CPC 16 preconiza que o valor correspondente aos tributos recuperáveis não deverão ser adicionados ao custo do estoque, que na operação acima descrita corresponde a R\$1,26. Destaca que o item 11 do CPC 16, referido na Instrução Normativa nº 52/13 é utilizado como fundamento pelos julgadores de primeira instância, que é o procedimento que a empresa tem adotado, não podendo ser avocado para manter a infração 5.

Lembra que o regime tributário brasileiro é composto de três entes com competências tributárias e as normas aplicáveis ao ICMS não podem afrontar a sistemática aplicada aos tributos instituídos pelos outros entes, como reconhecido na Instrução Normativa nº 52/13 que os tributos recuperáveis não devem ser incluídos no valor dos estoques.

Pelo exposto, requer reforma da Decisão da Primeira Instância, reconhecendo como correta a metodologia utilizada pelo recorrente nas operações de transferências. Requer a manutenção da Decisão com relação à infração 1 e improcedência da infração 5.

A PGE/PROFIS no Parecer à fl. 1683 ressalta que o opinativo refere-se apenas quanto à formação da base de cálculo nas operações de transferências, no que toca a inserção do valor do PIS e da COFINS na base impositiva.

Afirma que compulsando os autos, constata dúvida quanto à legitimidade da metodologia de cálculo feito pelo contribuinte, que de forma enfática afirma que a diferença verificada em relação ao preço da entrada mais recente e o preço de saída em transferência, decorre do expurgo do valor das entradas, dos montantes dos impostos recuperáveis. Opina pela realização de diligência, para verificar a situação do expurgo, cujo resultado deve ser cientificado o recorrente.

A 1ª CJF, considerando que o demonstrativo relativo à infração 5 foi gravada em CD (fl. 270) e não se sabe como foram feitos os cálculos, acolheu o opinativo da PGE/PROFIS e decidiu converter o processo em diligência para que os autuantes esclarecessem se na apuração da base de cálculo das operações de transferência, foram consideradas a não incidência do PIS e COFINS.

Bem como, se foi efetivamente deduzido o valor do ICMS nas operações de aquisição, refazendo os demonstrativos originais, caso reste comprovado inadequações na metodologia empregada.

Em atendimento ao solicitado, o diligente esclarece (fl. 1692) que com relação à incidência do PIS e COFINS compararam uma base com incidência destas contribuições (compra) com outra em que não há incidência (transferências) e refizeram o demonstrativo original o que resultou em redução do débito da infração 5 de R\$1.577.201,73 para R\$278.539,50, conforme CD à fl. 1691.

Quanto ao questionamento sobre a dedução do ICMS nas operações de aquisição, esclarecem que foram deduzidos dos valores das entradas (12%), para equalizar com os das saídas.

Cientificada do resultado da diligência (fl. 1695), o recorrente peticionou substabelecimento para outro advogado (fls. 1696 a 1720), mas não contestou a mesma.

O processo foi distribuído pela Secretaria do CONSEF em 21/05/15 e devolvido instruído em 28/05/15 (fl. 1724).

Em 09/06/15, o recorrente peticionou juntada de manifestação acerca da diligência fiscal (fls. 1725 a 1741), ressaltando a sua tempestividade, visto que foi cientificado em 08/05/15.

Comenta o teor da diligência e da redução do débito da infração 5 para R\$278.539,50.

Suscita a nulidade do lançamento quanto a infração 5, argumentando que o demonstrativo gravado no CD à fl. 270 foi em PDF e não sabe como foram feitos os cálculos, bem como no CD

gravado com o resultado da diligência, sem apresentar a cópia das notas fiscais correspondentes.

Transcreve o disposto no art. 39, VI do RPAF/BA, que estabelece as ocorrências e informações que devem conter no Auto de Infração e que a planilha elaborada pela fiscalização com dados informados pelo contribuinte compromete a materialidade dos valores exigidos, exceto no caso de exigências formais previstas no §1º do mesmo dispositivo e diploma legal.

Cita decisões do Tribunal de Tributos do Estado de Pernambuco (TATE 1.172/13), o art. 142 do CTN, art. 5º, LV da CF e ementa do Acórdão CJF 0384/12/02 para reforçar o seu posicionamento de que deve ser julgado nula a infração 5, nos termos do art. 18, II, IV, “a” do RPAF/BA, por preterir o seu direito de defesa, dado a omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento.

No mérito, afirma que apesar da redução do débito tributário, em se tratando de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, não caracteriza circulação econômica, visto que não houve mudança de titularidade jurídica do bem. Requer a aplicação da Súmula 166 do STJ, diante do entendimento reiterado do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento do RESp 1.125.133/SP e RESp 722.891/RJ, e também do entendimento do Supremo Tribunal Federal no AgE do RE 466.526/2012.

Ressalta ainda que a 3ª CJF deste CONSEF já se posicionou sobre o tema no Acórdão CJF 0389-13/13 [voto em separado] e do Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí no Acórdão CJF 038/2012. Conclui que inexistindo circulação de mercadorias, não há incidência do ICMS, motivo pelo qual reitera o pedido de improcedência da infração 5.

Na assentada do julgamento em 16/07/15, o patrono do autuado reiterou que os demonstrativos refeitos na diligência fiscal foram gravados em PDF e não sabe como foram feitos os cálculos.

A 1ª CJF, converteu o processo em diligência no sentido de que o autuante fornecesse os arquivos contidos no CD acostado à fl. 1691 ao recorrente (fl. 1748), gravado em planilhas de EXCEL, contendo os cálculos do valor do ICMS remanescente exigido com relação à infração 5, de modo que o sujeito passivo tomasse conhecimento dos cálculos efetuados. Reabrir o prazo de pronunciamento.

A Inspetoria Fazendária anexou ao processo cópia de novo CD, recibo de entrega ao recorrente e cópia de intimação cientificando da reabertura do prazo (fls. 1751 a 1754).

O contribuinte se manifestou (fls. 1756 a 1772), inicialmente ressalta a tempestividade, comenta o teor da diligência e afirma que o valor remanescente não é devido em razão de que se trata de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, inexistindo circulação econômica, conforme estabelecido na Súmula 166 do STJ.

Discorre sobre o termo circulação de mercadorias, mudança de titularidade, hipóteses de incidência do ICMS e conclui que as operações objeto da autuação não constitui fato gerador, o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro. Transcreve ementas de julgados pelo STJ (REsp 916.363/DF; AgRg no AREsp 45.856/MG; REsp 772.891/RJ) e pelo STF (ARE 756.636; AgRg no RE 765.486; RE 466526) para reforçar o seu posicionamento.

Transcreve, também o conteúdo do Voto em Separado contido no Acórdão CJF 0389-13/13 prolatado por este Conselho de Fazenda e do Acórdão 038/2012 do Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí nos quais foram manifestados os posicionamentos de infrações decorrentes de transferências de mercadorias, aplicando a Súmula 166 do STJ.

Conclui que não havendo circulação de mercadorias, inexistente operação mercantil que justifique a cobrança de ICMS exigido na infração 5.

O autuante prestou nova informação fiscal (fls. 1765 a 1772) e quanto à alegação recursiva de aplicação da Súmula nº 166 do STJ, transcreve a ementa de diversos julgados (CJF 0420-11/06; CJF 0359-12/06; JF 0366-01/10), nas quais foram contrapostos argumentos de que o STJ no RESp 242338/MG decidiu que há incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, bem como previsão legal nas Leis Complementar nº 87/96 e Estadual nº 7.014/96.

Transcreve parte de texto contido na Decisão proferida no Acórdão CJF 0419-11/13 no qual foi

ressaltado que uma das turmas da Primeira Seção do STJ, na apreciação do REsp 110.298/2011/RS decidiu que há incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, fulminando o argumento de que as operações objeto da autuação não são tributadas.

## VOTO

Inicialmente cabe ressaltar que o Auto de Infração acusa o cometimento de cinco infrações, sendo que a primeira foi julgada parcialmente procedente, sendo objeto de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, cujo valor remanescente julgado foi reconhecido e pago junto com os valores das infrações 2, 3 e 4, conforme termos de confissão de dívida à fl. 1625.

O Recurso Voluntário interposto refere-se ao valor integral exigido na infração 5.

Quanto ao Recurso de Ofício, relativo à infração 1, que acusa falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o débito original de R\$3.491.563,71 foi reduzido para R\$3.001.758,99.

Na Decisão recorrida a 3ª JJF fundamentou que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas na ST, não havendo convênio ou protocolo, o ICMS-ST não sendo pago no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação, porém o autuado alegou que o levantamento fiscal continham notas fiscais em que houve recolhimento pelo fornecedor, tendo promovido realização de diligências que culminaram na redução do débito.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- a) Na informação fiscal (fls. 559 a 567) a fiscalização acatou 112 notas fiscais acostadas às fls. 377 a 486, as quais comprovam haver retenção por parte dos fornecedores e que constam no levantamento fiscal, o que implicou na redução do valor exigido em R\$438.132,00 (fl. 561)
- b) Em atendimento a diligência determinada pela 3ª JJF (fl. 594), mediante intimação na forma solicitada (fl. 595) a empresa apresentou mais de 580 notas fiscais (fl. 547 a 1550), que mediante nova diligência (fl. 1553), os demonstrativos foram refeitos o que resultou no demonstrativo de débito com valor de R\$3.001.758,99 à fl. 1.555 (CD à fl. 1557).

Pelo exposto, constato que as desonerações do imposto procedidas pela fiscalização, tanto na informação fiscal como no atendimento a diligências determinadas pelo CONSEF, decorram de erros materiais na constituição da base de cálculo, tendo em vista que a infração acusa falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação e na fase instrutória o contribuinte carrou ao processo provas (em torno de 700 NFs) de que o imposto exigido foi retido pelos fornecedores.

Tomando por exemplo da NFe (DANFE) 52.245, cuja cópia foi acostada à fl. 1263, comprova que a empresa CIPA- NE localizada no Estado de Sergipe destacou o ICMS-ST na NFe relativo ao produto C. CRACKER PIZZA, relacionado no demonstrativo à fl. 100 e ajustado no CD acostado à fl. 1555.

Assim sendo, não merece qualquer reparo a Decisão com relação à infração 1, com relação à redução do débito original de R\$3.491.563,71 para R\$3.001.758,99.

No tocante ao Recurso Voluntário, pertinente infração 5, o recorrente contestou a apreciação da Decisão proferida pela 3ª JJF, de que nas transferências interestaduais de mercadorias o remetente não deve computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Esta infração acusa erro na determinação da base de cálculo das operações de saídas por transferências, tendo como base os demonstrativos às fls. 265 a 267 (3 de 22.592 e no CD à fl. 270).

O recorrente alegou que os demonstrativos estão em desacordo com o que determina o art. 56, V, 'a', do RICMS/97, em decorrência de erro na metodologia aplicada na apuração da base de cálculo. Citou como exemplo as notas fiscais de:

- 1) ENTRADA - 20.631. o valor da entrada mais recente (VEMR) indicada no Anexo VI, do produto Marg. Soja Crem, com valor total de R\$5.367,60 corresponde a 3.360 unidades e valor unitário de R\$1,60, distribuído em valor unitário de entrada de R\$1,26, PIS de R\$0,19 e COFINS de R\$0,15;

- 2) SAÍDA - 58.003, por R\$1,43, relativa à transferência do mesmo produto, corresponde ao valor de R\$1,26 integrado a alíquota interestadual de 12%, resultando em base de cálculo de R\$1,43.
- 3) Como não há incidência do PIS e da COFINS nas operações de transferências, e que considerou o valor da entrada de R\$1,26, integrou a alíquota de do ICMS de 12%, o que resultou em R\$1,43.

Argumentou que não sendo devido o PIS e COFINS sobre as operações de transferências, a metodologia aplicada pela fiscalização está incorreta.

Em atendimento a diligência determinada por esta 1ª CJF, os autuantes reconheceram que no levantamento fiscal fizeram a exclusão do PIS e da COFINS sobre o valor das operações de transferências, sobre as quais não há incidência daquelas contribuições e refizeram o demonstrativo original o que implicou na redução do débito, conforme demonstrativo à fl. 1690.

Pelo exposto, observo que as Leis nºs 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 prevêm que aquelas contribuições incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado. Logo, a incidência recai sobre as receitas das atividades próprias no sistema não cumulativo.

Neste caso, restou comprovado que a fiscalização deduziu corretamente os valores do PIS e da COFINS na operação de aquisição e de forma incorreta fez a dedução de valores do PIS e da COFINS relativo a operações de transferências de mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa, operações estas que não há incidência daquelas contribuições.

Assim sendo, considero correta a exclusão dos valores do PIS e da COFINS, feito pela fiscalização, sobre os valores das operações de transferências, para efeito de comparação com os valores das entradas mais recentes (VEMR), cujas contribuições foram deduzidas corretamente.

Como os demonstrativos refeitos na diligência fiscal determinada pelo CONSEF atendeu a solicitação do recorrente e o mesmo no momento que foi cientificado do seu resultado, contestou apenas que não teve conhecimento de como foram apurados os valores remanescentes, esta 1ª CJF determinou a realização de nova diligência, na qual foram fornecidos os demonstrativos em planilhas gravadas em EXCEL, cujo quantitativo de valores não foram contestados.

No que se refere ao argumento apresentado na manifestação de que não há incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, observo que a Súmula nº 166 do STJ, não é vinculante aos atos administrativos de julgamento na esfera estadual, mesmo porque a mesma foi editada antes da Lei Complementar nº 87/96, que no art. 12, I estabelece que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

E ainda que, conforme ressaltado pelo autuante uma das turmas da Primeira Seção do STJ, na apreciação do REsp 110.298/2011/RS decidiu que há incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, o que demonstra que a matéria não está pacificada naquele Tribunal Superior.

Portanto, a exigência do ICMS em decorrência de operações de transferência interestadual é legal, visto que a legislação do imposto do Estado da Bahia (art. 4º, I cc o art. 17, §8º da Lei nº 7.014/96), em conformidade com a LC 87/96 96 (art. 12, I), prevê a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos, com amparo no art. 146 da Constituição Federal, que remete para à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Este entendimento, apesar de não ser unânime é prevalente nas Decisões exaradas por este CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF 0432-12/11; CJF 0436-12/11; CJF 0419-11/13; CJF 0124-11/14; CJF 0138-11/14; CJF 0181-11/14 e CJF 0203-11/14.

Saliento ainda que, conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, acato o novo demonstrativo de débito apresentado pelos autuantes à fl.

1690 (com base em demonstrativos gravados no CD à fl. 1691), ficando reduzido o débito da infração 5 de R\$1.577.201,73 para R\$278.539,50. Portanto, reformada a Decisão da primeira instância de Procedente para Procedente em Parte.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 5 para R\$278.539,50, devendo ser homologado os valores já pagos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Infração 5)**

Em que pese o sempre abalizado voto do n. Conselheiro Relator, divirjo do seu entendimento quanto a procedência parcial da infração 5, lançada pelo suposto recolhimento a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo abaixo do valor da entrada mais recente.

A fundamentação da minha divergência está consubstanciada em dois aspectos: a) da aplicação da Súmula nº 166 e; b) da impossibilidade da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 ao caso concreto.

Em relação ao primeiro prisma (Súmula nº 166), vejo que infração 5 fora lançada diante da transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

Nessa esteira, como bem apontado no Recurso Voluntário, existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, que resultaram na edição da sua Súmula nº 166, solidificando o entendimento de que **não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário**, uma vez que não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não há mudança de titularidade, consubstanciando a circulação jurídica do bem.

Tenho como certo que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume a ocorrência apenas e tão-somente da circulação física, mas alteração da titularidade jurídica da mercadoria.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Com esse norte, o ICMS só pode incidir quando haja efetivo indicativo de riqueza, com a circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a mera circulação física, mas a movimentação econômica que, naturalmente, resulte em uma alteração jurídica da titularidade, refletindo a capacidade contributiva do adquirente.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Portanto, alinho-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual **o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS**. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor:

*“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...)”.*

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais



recentes, mesmo após a edição da Lei Kandir, como se vislumbra abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.*

*DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.*

*1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.*

*Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*

*3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*

*5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

*É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.*

*(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.*

*(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)*

*7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.*

*8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)*

Portanto, acolho o solicitado pelo Recorrente em sua peça recursal, devendo ser excluídos todos os valores referentes às transferências entre os estabelecimentos comerciais, pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Quanto ao outro prisma que sustenta minha discrepância com o voto do nobre Relator.

O presente lançamento tem como base a nova interpretação dada ao artigo 13, §4º, inciso I e II da Lei Complementar nº 87/96, por "força" da Instrução Normativa nº 52/2013 e o julgamento do RESP nº 1.109.298 – RS.

*Ab initio*, devemos rechaçar veementemente que este CONSEF deve aplicar a Instrução Normativa nº 52/2013 nos seus julgamentos, em razão do quanto disposto no artigo 167, III do RPAF, como fez constar equivocadamente a fiscalização no corpo do Auto de Infração.

De extrema facilidade se percebe que a Instrução Normativa nº 52/2013 não é ato normativo emanado de autoridade superior, mas sim pela Superintendência da Administração Tributária que não é hierarquicamente superior a este Colegiado. Ademais, mesmo que assim fosse, não pode a malsinada Instrução Normativa nº 52/2013 querer extrapolar sua função e alterar a norma insculpida na Lei Complementar.

Aplicar a IN 52/2013 da forma posta pela fiscalização, não é menos que um flagrante desrespeito aos princípios da tipicidade e da reserva legal, este derivado diretamente da competência tributária prevista no art. 146, III, 'a' da CF de 1988.

Portanto, da maneira como está sendo utilizada e aplicada pela fiscalização, PGE/PROFIS e maioria deste CONSEF, a referida Instrução Normativa dá uma “*interpretação*” ao dispositivo de lei complementar, absolutamente inovador em relação ao próprio texto da legal, o que é inconcebível.

Em outras palavras, **a Instrução Normativa nº 52/2013 ultrapassa o seu papel jurídico e, contrariamente ao que determina a melhor hermenêutica jurídica, a Constituição Federal, a Lei nº 7.014/96 e o próprio CTN, e não esta somente a interpretar o texto da lei, mas sim, verdadeiramente, modificando-o ao ponto de inová-lo, trazendo novos elementos a regra matriz de incidência do ICMS nas transferências interestaduais que não estão presentes ou sequer são mencionados por quem lhe compete, in casu, a Lei Complementar nº 87/96.**

Mais uma vez, valho-me de entendimento outros componentes deste CONSEF, trazendo à colação o brilhante voto divergente exarado pelo n. Conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, no Acórdão CJF 0084-12.14 que tratou magistralmente sobre a questão da Instrução Normativa nº 52/2013 e o seu direcionamento atual que extrapola a sua função interpretativa, cujos argumentos me coaduno inteiramente, *in litteris*:

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Peço vênha par discordar da nobre Relatora, bem como do e. Conselheiro que exarou voto divergente nos autos do processo 206891.0009/08-2 e que redundou no Acórdão CJF Nº 351-12/13, cuja decisão ocorreu por maioria, com voto de qualidade do Presidente desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.*

*O recorrente é acusada de haver feito utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2004.*

*A matéria trazida aos autos é de cunho legal, aí entendido que a inteligência dada à Norma é que tem o condão de elidir ou não a acusação fiscal. Nessa esteira, convém ter como uma das balizas orientadoras da solução da querela a descrição dos fatos aposta na peça vestibular e transcrita no relatório acima que, in fine, diz da forma através da qual os autuantes determinaram a base de cálculo do imposto que se exige, merecendo destaque o fato de que “a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção”.*

*Outra referência está na LC 87/96 que, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:*

*"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;"*

*Quanto ao Auto de Infração, convém destacar trechos das anotações feitas pelos autuantes que expressam a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, como segue:*

*“Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na*

*apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11)”*

*E mais, ainda na peça acusatória...*

*“ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*

*Por primeiro, há que ser discutida a questão afeita à Instrução Normativa.*

*Com respeito à referida Instrução Normativa nº 52/13, vê-se que trata especificamente da matéria veicula nos autos deste PAF, e tem natureza jurídica interpretativa, aí entendido que pretende dar inteligência à norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição.*

***Há que se destacar que a referida instrução normativa avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, senão vejamos:***

*O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*...*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:*

*1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:*

*(...)*

*1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de- obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência que integra a base de calculo do Imposto.*

*A norma insculpida na Lei, no meu entender deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da indústria para CD.*

***A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.***

*Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo nesta CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.*

*Merece atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça derredor da matéria, trazidos à colação pelos autuantes e pela n. Dra. Ângeli Feitosa (nos autos do processo 206891.0009/08-2). Especificamente quanto ao texto trazido pela representante da PGE/PROFIS - decisão no REsp 1109298/RS -, vejo que o referido decisum, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no art. 13º, § 4, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transcrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica*

vinculante:

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo do relator)

Isto posto, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é flagrantemente equivocada. (grifos nosso).

Vale historiar que já houve manifestação do Poder Judiciário baiano em relação a este descompasso do papel da Instrução Normativa nº 52/2013.

Neste sentido, devemos trazer à baila trechos da irretocável decisão no Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, exarada pela Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, que muito bem abordou a questão ora discutida, *in litteris*:

*“De início pontuo o cabimento de impetração de mandado de segurança para o caso dos autos. Assim, tratando-se de discussão envolvendo cobrança inquinada de indevida de imposto (ICMS), nada impede que seja utilizado este remédio processual. Em suma, buscando a Impetrante ver declarada a ilegalidade de ato do Fisco na forma em que aplica a tributação em uma determinada atividade, não haverá que se falar em ordem genérica.*

*Desta forma, totalmente pertinente o manejo da presente ação mandamental, porque, toda a questão controvertida gira em torno da interpretação dada pelo Fisco ao artigo 13, §4º, I, Lei Complementar 87/96, através da instrução normativa 52/2013.*

(...)

*Em casos como tal, tem entendido o CONSEF, situação já constatada em outros feitos, com respaldo legal na Instrução Normativa 52/13, a qual reflete o entendimento de administração tributária do estado da Bahia que, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, serve a aludida instrução de orientação aos seus agentes autuante para efeito de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), das quais devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.*

***O que resulta de tal posição é que o CONSEF entende como lei uma instrução normativa. Pior. Já reconheceu, inclusive, a sua aplicação a fatos anteriores ocorridos. O absurdo de tal tese poderia esta apenas no campo da graça, do que é hilário. Mas seus efeitos e consequências são trágicos.***

***Em verdade, instrução normativa lei não é. Jamais, em tempo algum, poderia ela impor-se a comando legal devidamente constituído, e agredir os princípios norteadores da segurança jurídica, como a da tipicidade e o da legalidade.***

*Por conseguinte, a irresignação motivadora da impetração tem fundamento sério, já que a atuação do Fisco Estadual acerca da base de cálculo até então utilizada para apuração do ICMS devido nas operações interestaduais entre estabelecimento de titularidade do mesmo contribuinte situados em diferentes Estados (CD de São Paulo e da Bahia), afronta o sistema normativo, porquanto autua ela no setor econômico comercial e, com isso, cabe a aplicação, ao caso, dos dispositivos legais seguintes: art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 e art. 17, da Lei Estadual nº 7.014/96.*

(...)

***Por fim, de nota-se que a nefasta IN 52/2013, no particular, não poderia trazer interpretação, em evidente prejuízo do contribuinte, para definir que na formação da base de cálculo o remente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, como bem asseverado no parecer ministerial.***

*Tal se dá porque a lei não traz qualquer normatização no sentido de que para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis. Assim, diante da ausência de norma, tanto em sentido formal quanto material, preventivo que, na hipótese, a base de cálculo do ICMS deverá excluir o ICMS, PIS e CONFINS, impõe-se o reconhecimento da ilegalidade do auto de infração hostilizado.*

*Postas as coisas desta maneira, o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o*

*valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como também pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento.*

*Então, merece rechaço, nesta sede mandamental, a sanha arrecadatória do Fisco Estadual, com o seu procedimento legiferante contraditório e confrontante com o arcabouço existente, gerando não apenas díspares atuações, como, também, insegurança nas relações com os ditos contribuintes.*

*De exposto, CONCEDO A SEGURANÇA almejada para, reconhecendo que o valor da entrada mais recente é o valor da operação de aquisição mais recente pelo estabelecimento remetente, sem diminuição dos tributos recuperáveis, anular o Auto de Infração nº 206891.0011/14-1, desconstituindo-se o crédito tributário ali consignado.*  
(grifos nosso)

Portanto, diante da fundamentação do belíssimo voto da Dr. Maria Verônica Moreira Ramiro, não há dúvida que os conceitos estabelecidos no art. 13, §4º da LC 87/96, como a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF 88) e não deve ser admitida interpretação extensiva, como quer fazer valer a fiscalização, através da Instrução Normativa nº 52/2013, que se mostra um verdadeiro desserviço ao Estado da Bahia, sob pena de afronta a princípios basilares do ordenamento jurídico e da própria Constituição.

Noutra importantíssima senda, há que se debruçar sobre a decisão e as teses acolhidas no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, pois este é o outro pilar que sustenta a infração lançada, a aplicação da IN 52/2013 e o posicionamento da PGE/PROFIS acerca da matéria.

Consta no Parecer da Procuradoria (PGE 2014.407815-0) que este julgamento do Resp, sobreveio no cenário jurisprudencial e *“enfrentou expressamente a questão da base de cálculo nas transferências interestaduais quando há a intermediação de centro de distribuição na cadeia produtiva”* e que tal orientação espelharia a orientação mais recente do STJ.

Com este norte, diz que o então Diretor de Administração Tributária formulou consulta específica a Procuradoria Fiscal acerca da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais e a resposta a tal consulta foi fornecida pela Dra. Leila Von Söhlsten Ramalho (PGE 2011.339512-0) assegurando o acerto da aplicação do quanto avaliado no RESP nº 1.109.298-RS.

A Procuradora Assistente do NCA, aponta que o tal Parecer veio a ser homologado pela Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria e Assessoramento e, posteriormente, a chancela do Procurador Chefe, sendo este, então “a posição institucional desta Especializada acerca da matéria ali tratada, imperando até que seja revista pelo próprio Procurador Chefe ou Pelo Procurador Geral do Estado.

Arremata a d. Procuradoria as suas teses com as seguintes argumentações, *in verbis*:

*“Sem embargo, e diante das recentes alterações introduzidas no quadro de gestores da Procuradoria Geral do Estado, colhemos do ensejo para reafirmar o acerto das conclusões alcançadas no mencionado parecer, na medida em que, como ali bem explicitado, **espelha a orientação mais recente do SJT acerca da base de cálculo a ser considerada nas transferências interestaduais de centro de distribuição para outros estabelecimentos do mesmo titular**, e que se mostra amplamente favorável à preservação dos interesses do Estado da Bahia, a quem certamente não interessa suportar créditos fiscais superiores ‘aqueles formados com estria observância do disposto no art. 13, §4º, da Lei Complementar 87/96.*

*No Julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, o Pretório Excelso se afiliou ao entendimento de que o desmembramento do núcleo fabril, com deslocamento das atividades de distribuição para unidades autônomas, não tem o condão de provocar qualquer alteração nos critério de qualificação do imposto, devendo-se, portanto, respeitar a natureza industrial das atividades desenvolvidas pela empresa, que convoca à fixação do custo da mercadoria produzida com base de cálculo do ICMS, tudo com supedâneo no art. 13, §4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96”*.

Pois bem.

Prefacialmente, há que se mencionar que o julgamento da questão envolvida no RESP nº 1.109.298-RS não transitou em julgado, pois ainda pendente de apreciação do STF, em sede de Recurso Extraordinário.

Em segundo, não há como aplicar o entendimento exarado no RESP nº 1.109.298-RS, devido à especificidade dos fatos vividos naquele julgamento.

Não há a mínima dúvida que o caso visto no STJ foi julgado com base em ocorrências específicas

que não podem ser generalizadas e trazias a todos os contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, pois, tal processo decidiu num quadro fático em que restou comprovado que o preço praticado pelo contribuinte era artificialmente equiparado ao valor de venda das mercadorias ao consumidor final, no Estado de destino.

Não há nos autos aqui discutidos, tal comprovação fundamental para possibilitar o quanto decidido no RESP nº 1.109.298-RS, ou seja, afastar a aplicação da norma complementar.

Para melhor entendimento do que se afirma (singularidade da situação), peço *venia* para transcrever a ementa acórdão prolatado pelo STJ, sob a relatoria do Min. CASTRO MEIRA, que pela sua clareza, indica de forma inequívoca a especificidade da situação, com o afastamento das normas gerais:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

*1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.*

*3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

*4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

*8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato impositivo e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.*

*9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.*

*10. Em outro capítulo, a recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.*

*11. Quanto à multa aplicada, a recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).*

*12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pela recorrente não estaria mais em vigor,*

*fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.*

*13. O recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois a recorrente não esclarece de que modo o aresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.*

*14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irrisignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640.*

*16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.*

*(REsp 1109298 / RS RECURSO ESPECIAL; Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento 26/04/2011; Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2011; RDDT vol. 191 p. 176)*

Para colocar uma pá de cal na celeuma da singularidade da questão, faz-se necessário colacionar o excerto do vergastado, demonstrando a sua fundamentação:

*"No que tange à base de cálculo do ICMS, o tema, pela complexidade, exige uma breve descrição das operações envolvidas.*

*A recorrente possui estabelecimento industrial na cidade de São Paulo e transfere as mercadorias produzidas para diversas filiais sediadas em outros estados. Segundo os autos, não foi apurada qualquer irregularidade nas transferências diretas ocorridas entre a Fábrica (SP) e a Filial(RS).*

*Todavia, ante o grande volume de mercadorias, a recorrente utilizava, por vezes, um Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo-SP, considerando-o estabelecimento comercial. Nessas ocasiões, deslocava as mercadorias da Fábrica (SP) para o Centro de Distribuição e deste para a filial no Rio Grande do Sul.*

*Segundo o acórdão recorrido, utilizou-se na saída das mercadorias do Centro de Distribuição (CD) para a Filial (RS), base de cálculo do ICMS consistente em um valor "aleatório" situado entre o custo da mercadoria (na fábrica) e o valor de venda ao consumidor final no Estado do Rio Grande do Sul, denominando "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" (artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96).*

*Nessa operação – saída das mercadorias do Centro de Distribuição –, a autora recolhia aos cofres paulistas o valor do ICMS, calculado com base no "valor aleatório", que segundo o acórdão, era próximo, quando não até superior, ao preço final do produto – o qual no futuro seria alienado em solo gaúcho.*

*Quando a mercadoria entrava na Filial-RS, a recorrente escriturava o crédito daquele ICMS pago em São Paulo (majorado). Por fim, na saída final da mercadoria, o valor do imposto que deveria ser pago ao Estado do Rio Grande do Sul era praticamente idêntico ao crédito, compensando-se.*

*Isso ocorre porque, em São Paulo, a base de cálculo na saída do Centro de Distribuição utilizou o valor aleatório (entrada mais recente) e no Rio Grande do Sul, o valor da operação (negócio jurídico entre a recorrente e terceiros), muito próximo do primeiro. Diante disso, concluiu o acórdão recorrido: "[...] o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v). (grifos nosso)*

*(REsp 1109298 / RS RECURSO ESPECIAL; Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento 26/04/2011; Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2011; RDDT vol. 191 p. 176)*

Pela leitura atenta e científica do enxerto alhures, fica claro que o TJ-RS e o STJ afastaram a aplicação da regra estabelecida no artigo 13, §4º, inciso I (entrada mais recente), prevista para estabelecimentos atacadistas (centro de distribuição), devido à comprovação, no caso *in concreto*, do uso de **“valor aleatório” próximo ou superior ao preço do produto final vendido no Rio Grande do Sul**, em flagrante burla ao sistema legal entabulado no artigo 13 da Lei Complementar, podendo-se afirmar, em hipótese de direcionamento de crédito, manejo vedado e repellido pelo sistema federativo.

Salta aos olhos que, **somente diante dessas circunstâncias excepcionais, observadas pelo Tribunal do Rio Grande do Sul, e depois pelo STJ, pode se afastar a incidência da regra**

**básica entoada no art. 13, §4º, incisos I e II.**

Entretanto, o que a Superintendência da Administração Tributária, parte deste CONSEF, e agora, a própria PGE/PROFIS querem, entendem, e pretendem aplicar neste julgamento é uma situação excepcional, única, verificada no RESP nº 1.109.298-RS, como regra geral, válida para todos os Contribuintes na Bahia e em todas as situações, mesmo naquelas expressamente estabelecidas e previstas na Lei Complementar nº 87/96, somente com base na Instrução Normativa nº 52/2013 e em um julgamento exclusivo, longe de representar a jurisprudência dominante do STJ, que trafega em sentido oposto.

A meu ver, com a devida licença, trata-se de uma irresponsabilidade tributária singular em todo o Brasil, e que, fatalmente será repreendida duramente pelo Poder Judiciário, trazendo não só malefícios ao próprio Erário, na ilusão do aumento de arrecadação, como também desconforme e em conflito com os outros Entes da Federação.

Em suma, afirmo que este posicionamento encampado pela Instrução Normativa nº 52/2013 e o alcance dado ao julgamento do RESP nº 1.109.298-RS nos lançamentos fiscais são verdadeiras afrontas ao texto da LC 87/96, bem como os primeiros atos de uma guerra fiscal a ser declarada imprudentemente pelo Fisco baiano.

*Ex expositis, concessa maxima venia*, discordo do entendimento da n. PGE/PROFIS e da maioria qualificada dos meus pares da 1ª CJF, e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar improcedente a infração 5 pelos motivos acima expostos.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0020/11-0**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.093.033,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.425.813,76; 70% sobre R\$612.372,63 e 100% sobre R\$1.054.847,60, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Infração 5) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Infração 5) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário - - Infração 5)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS